



Les déterminants du design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales de l'Afrique au Sud du Sahara: une analyse empirique contingente des collectivités locales béninoises

Aimé Togodo Azon, Didier van Caillie, François Pichault

► To cite this version:

Aimé Togodo Azon, Didier van Caillie, François Pichault. Les déterminants du design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales de l'Afrique au Sud du Sahara: une analyse empirique contingente des collectivités locales béninoises. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650586

HAL Id: hal-00650586

<https://hal.science/hal-00650586>

Submitted on 11 Dec 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Les déterminants du design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales de l'Afrique au Sud du Sahara: une analyse empirique contingente des collectivités locales béninoises

Aimé TOGODO AZON, Didier VAN CAILLIE et François PICHAULT¹

Résumé :

La présente communication vise à tester empiriquement les facteurs qui influencent le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales en Afrique au Sud du Sahara. L'analyse factorielle en correspondance multiple a permis de conclure qu'en dehors des facteurs organisationnels habituels tels que la culture organisationnelle, la stratégie organisationnelle, la structure organisationnelle et la politique de gestion des ressources humaines, les pressions légales et institutionnelles, les pressions de la dépendance financière, les pressions ethniques et les pressions religieuses sont autant de facteurs qui déterminent le design du système de contrôle de gestion de ces organisations.

Mots Clés : Collectivités locales, Afrique au Sud du Sahara, Design du Système de Contrôle de Gestion, facteurs institutionnels, facteurs socioculturels

Abstract:

The current paper aims to test the factors that influence the design of the systems of management control in the local collectivities in Sub-Sahara Africa empirically. The factorial analysis in multiple correspondence permitted to conclude that outside of the usual organizational factors as the organizational culture, the organizational strategy, the organizational structure and the politics of management of the human resources, the legal and institutional pressures, the pressures of the financial dependence, the ethnic pressures and the religious pressures are the major key that determine the design of the Management control system in local Sub-Saharan collectivities.

Key Words: Local collectivities, Sub Sahara Africa, Design of the Management Control Systems, Institutional factors, Sociocultural factors

1 Aimé TOGODO AZON, chercheur, affilié au Centre d'Étude de la Performance des Entreprises, à l'HEC-École de Gestion de l'Université de Liège et LENTIC à HEC/Ulg. Courrier Electronique : togodoaime@yahoo.fr

François Pichault, Professeur et Président du LENTIC à HEC/Ulg. B51- 7 bd du Rectorat 4000 Université de Liège/ Sart Tilman, Tel : 0032 (0)4 366 30 70. Courrier Electronique : F.Pichault@ulg.ac.be

Didier Van Caillie, Professeur et Directeur du (C.E.P.E.), à l'HEC/Ulg (Belgique), Rue Louvrex, 14 Bte 99, B – 4000 Liège (Belgique), Téléphone : 0032 (0)4 232 74 34. Courrier Electronique : D.VanCaillie@ulg.ac.be

Les déterminants du design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales de l'Afrique au Sud du Sahara: une analyse empirique contingente des collectivités locales béninoises

Introduction

Le débat sur la performance des collectivités locales a connu un regain d'intérêt avec les réformes de l'administration publique. Ces réformes, notamment le « New Public Management » vise à diffuser une culture managériale globalisée de la gestion des organisations publiques, de manière à générer parmi ces dernières une performance axée sur les piliers : économie, efficacité et efficience (Hood C., 1995). Un état de la littérature consacré à la performance des collectivités locales a permis à Togodo A. A. & Van Caillie D. (2009) de conclure que les techniques de contrôle de gestion au sens large et que la mise en place d'un système de contrôle de gestion cohérent et idiosyncratique peuvent être utilisés en l'espèce pour atteindre ces trois objectifs. La réalisation de ces objectifs contraint les collectivités locales à poursuivre trois grandes finalités à savoir la finalité conformité et légalité, la finalité économique et la finalité politique.

Dans la perspective d'identifier les déterminants de la performance des collectivités locales en Afrique au Sud du Sahara, Togodo A. A., Van Caillie D. & Pichault F. (2010) ont proposé une modélisation contingente des facteurs influençant le design du système de contrôle de gestion dans les collectivités locales de cet environnement institutionnel et socioculturel particulier. Leur modèle théorique retient onze facteurs organisationnels et extra-organisationnels pouvant influencer le design du système de contrôle de gestion. L'annexe n°1 présente les différents facteurs et les items qui s'y réfèrent.

La présente communication vise à identifier les facteurs et la nature de leur influence sur le design des systèmes de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises. Il s'agit concrètement, de tester de façon empirique, dans une approche quantitative (Thiétart, 2003), l'association que les collectivités locales font entre facteurs extra-organisationnels, facteurs

organisationnels et finalités de contrôle de gestion. Pour atteindre l'objectif ainsi visé, la présente communication est organisée en trois sections :

Dans une première section, nous allons exposer l'échantillon, les variables et les méthodes statistiques utilisées afin de produire les résultats. Dans une seconde section les résultats des différentes analyses statistiques seront présentés. Une troisième section va se charger de discuter les différents résultats.

1. Méthodologie

Les données sur lesquelles porte la présente étude sont collectées à l'aide de questionnaires administrés soit librement soit de façon guidée selon le niveau de compréhension du répondant. Les informations traitées concernent soixante dix communes sur un total de soixante dix sept. Tous les départements sont représentés avec un taux minimum de 80% des communes de chaque département. Le taux global de représentativité de l'échantillon est de 91%.

La grande majorité des données de notre base de données est composé de variables qualitatives ordinales. La modalité de ces variables est un nombre que les acteurs des collectivités locales leur donnent selon la perception qu'ils ont de la réalité de la mairie. La modalité de la perception (appréciations, goûts, préférences) est choisie sur une échelle de likert de degrés trois ou cinq. D'autres items répondent à la logique booléenne. A ces items, les acteurs attribuent la valeur 0 ou 1 selon qu'ils estiment l'affirmation proposée fausse ou vraie. La politique de gestion des ressources humaines est présentée à travers trois cas parmi lesquels le répondant doit choisir. L'encodage de cet item se fait par l'attribution d'un code selon le cas choisi par le répondant. Les réponses sont ainsi globalement groupées dans des nombres limités de classes. Nous sommes conscients que la classification des données qualitatives dans des catégories limitées sacrifie des détails d'informations, mais il est nécessaire de la faire car une analyse statistique efficace l'exige (Cooper & Schindler, 2000). Nous avons utilisé un encodage simple. Après l'encodage, l'ensemble de la base de données a été vérifié grâce à un test de fréquence². Principalement, cette analyse nous a permis de vérifier s'il n'y a pas de données manquantes ou d'informations incorrectes et de plus, elle

² Le test de fréquence est en effet la méthode la plus simple pour analyser les données catégorielles (ordinales). Il est souvent utilisé comme une procédure exploratoire pour s'assurer si les différentes catégories de valeurs sont présentes dans la base de données (Statsoft, 1995).

offre les premières informations pertinentes sur le contenu de la base de données (Statsoft, 1995). Nous avons fait recours à différents tests statistiques afin d'organiser et d'analyser les différentes données.

Premièrement nous avons procédé à une analyse de cluster (Statsoft, 1995b ; Bourouche & Saporta, 2005 ; Pupion & Pupion, 1998 ; Escofier & Pagès, 2008) à la fois des répondants et des variables afin de déterminer d'une part les groupes homogènes de répondants selon leurs perceptions des réalités des collectivités locales et d'autres part, le regroupement des variables selon leurs associations dans la réponses des répondants et leur degré d'indépendance. Cette analyse montre un degré élevé d'indépendance entre les facteurs extra-organisationnels et aussi entre les facteurs organisationnels. Par ailleurs les indicateurs des finalités de contrôle de gestion présentent une convergente qui montre qu'elles mesurent la même réalité. Nous devons cette méthode d'analyse à Tryon (1939) qui a été le premier à l'utiliser pour regrouper ensemble des différents objets qui ont plus de similarités entre eux.

Deuxièmement pour nous assurer que les répondants proviennent effectivement des communes, nous avons procédé comme l'a proposé Bouroche & Saporta (2005) à des tests d'indépendance. La méthode statistique utilisée à cet effet est le test d'indépendance Khi-carré de Pearson. Le seuil de signification du test d'indépendance est de 5% (p -level)³. Ce niveau permet de rejeter ou d'accepter l'hypothèse nulle d'absence de corrélation entre les deux groupes (Gibbons, 1985 ; Pupion & Pupion, 1998). Ces différents tests nous permettent d'assurer la validité interne et externe de notre construit.

Finalement, nous avons procédé à une analyse en correspondance (Benzécri, 1973 ; Lebart & al., 1977; Lebart & al. 1984 ; Bouroche & Saporta, 2005) afin de déterminer les modalités des variables actives (considérées comme facteurs extra-organisationnels et facteurs organisationnels) qui sont associées à chaque variable passive (c'est-à-dire les finalités de contrôle de gestion) dans l'analyse. L'analyse statistique est traditionnellement considérée comme complémentaire à l'analyse de cluster et comme une méthode privilégiée pour décrire les variables qualitatives (Bouroche & Saporta, 2005).

Les différents tests statistiques sont faits à l'aide du logiciel STATISTICA version 7.

³ Le p -level rapporté avec le test t d'indépendance représente la probabilité d'erreur impliquée en acceptant l'hypothèse de recherche à propos de l'existence d'une différence. Techniquement, c'est la probabilité d'erreur associée au rejet de l'hypothèse de non différence (aucune différence) entre les deux catégories d'observations.

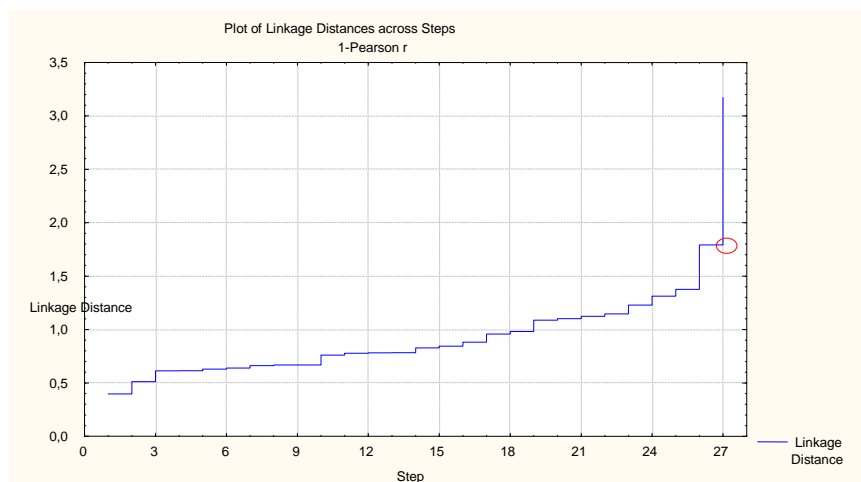
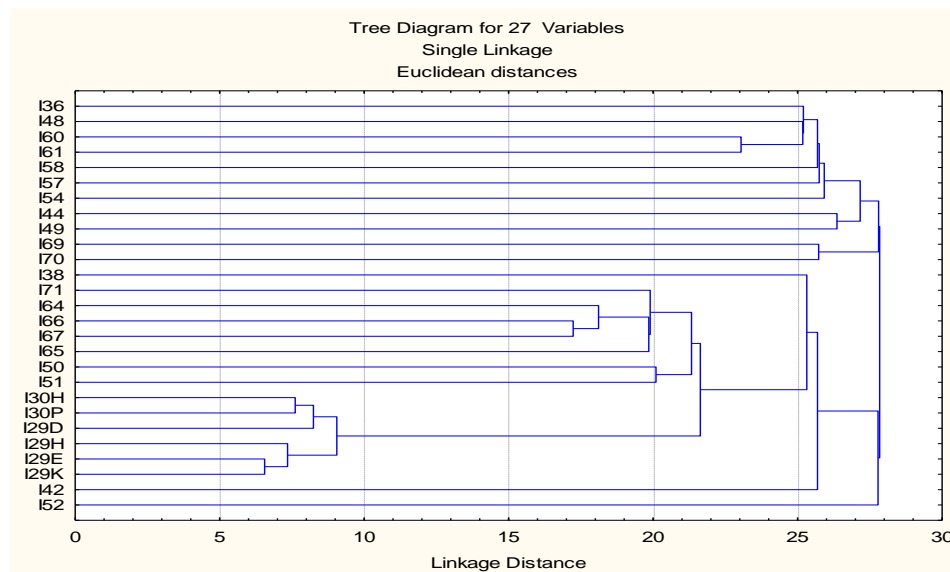
2. Résultats

2.1. Analyse de classifications

2.1.1. Classification des variables

Cette analyse est faite en tenant compte des vingt sept items retenus pour caractériser les différentes variables pouvant expliquer les déterminants du système de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises. Les figures ci-après confirment d'une part qu'à une distance d'agrégation de 17,23 environ les indicateurs des facteurs extra organisationnels des collectivités locales et ceux des facteurs organisationnels des collectivités locales forment des groupes hétérogènes les uns par rapport autres et d'autre part, par contre que les indicateurs des finalités de contrôle de gestion forment un groupe homogène. En effet, la deuxième figure montre que cette distance est associée au point d'inflexion de la courbe de la distance d'agrégation. Ce qui implique que toute classe ou tout indicateur supplémentaire ne pourrait se focaliser que sur des informations marginales (Lebart & al., 1984 ; Greenacre, 1984). Cette analyse montre un degré d'indépendance élevé au sein des facteurs organisationnels et des facteurs extra-organisationnels et entre les deux types de facteurs. Ce qui montre la richesse des indicateurs sélectionnés pour qualifier l'environnement organisationnel et extra-organisationnel des collectivités locales béninoises. Elle montre aussi la convergence entre les indicateurs choisis pour la qualification des finalités de contrôle de gestion, car ceux-ci sont plus dépendants les uns des autres. Ce test justifie la validité globale du construit.

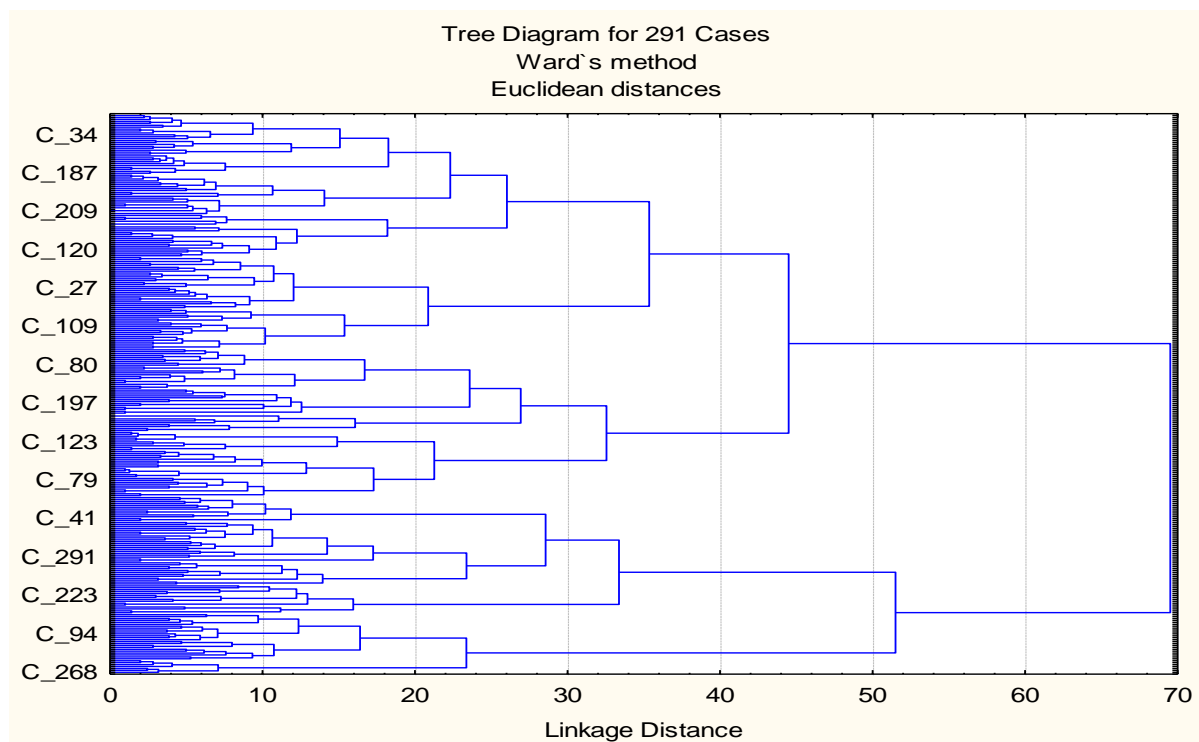
Figure n°1 : Classification des variables et distance de liaison entre variable



2.1.2. Classification des individus

L'objectif de cette analyse est de répartir les divers répondants en des groupes homogènes selon leur perception de la réalité des collectivités locales béninoises. La présente classification s'est basée sur les 291 acteurs des collectivités locales ayant rempli convenablement les questionnaires. La figure ci-après présente l'arbre de classification des individus.

Figure n°2 : Classification des répondants



A un niveau de distance d'agrégation de 30, nous obtenons sept groupes homogènes de répondants. A cet niveau d'agrégation de 30, le nombre de groupes homogènes est relativement faible (7) par rapport au nombre total de répondants (291). Une analyse approfondie des différents groupes montre que tous les répondants d'une même commune se retrouvent rarement dans un même groupe. Nous pouvons donc conclure que l'écart entre les individus des différentes communes est faible et par conséquent le biais lié aux individus est négligeable.

2.1.3. Classification des communes

Afin d'analyser le comportement des communes nous avons procédé à leur classification. Nous avons utilisé à cet effet une analyse factorielle en correspondance multiple. Les communes sont utilisées au même titre que les variables. La figure de l'annexe n°2 présente le nuage des points. Pour l'analyse nous avons retenu les trois premiers axes et une distance d'agrégation de 0,5. La variable passive utilisée dans cette analyse est la variable dépendante (Finalités de contrôle de gestion)

Le tableau suivant présente les classes de communes identifiées par cette analyse.

Tableau n° 1 : Classification des communes

| Clusters | Communes |
|----------|---|
| g0 | Toutes les communes qui ne sont pas représentées sur les trois premiers axes |
| g1 | commune 19 ; commune 16 ; commune 12 ; commune 25 ; commune 49 ; commune 53 ; commune 62 ; commune 30. |
| g2 | Commune 24 ; commune 26 ; commune 13 ; commune 60 ; commune 54 ; commune 64 ; commune 27 ; commune 47 ; commune 46. |
| g3 | commune 35 ; commune 17 ; commune 67 ; commune 70. |
| g4 | commune 7 ; Commune 32 ; commune 34 ; commune 11 ; commune 41. |
| g5 | commune 9 ; commune 31 ; commune 23 ; commune 29 ; commune 58 ; commune 56 ; commune 66. |
| g6 | commune 63 ; commune 30 ; commune 24 ; commune 57 ; commune 64 ; commune 69 ; commune 3 ; commune 61 |
| g7 | commune 43 ; commune 55 ; commune 45 ; commune 51 ; commune 24 ; commune 36 ; commune 16 ; commune 28 ; commune 29. |
| g8 | commune 14 ; commune 70, commune 59 ; commune 52. |
| g9 | Commune 27 ; commune 15 ; commune 63. |
| g10 | Commune 9 ; commune 27 ; |
| g11 | Commune 25 ; commune 39, commune 38. |

Onze groupes homogènes de communes se dégagent de la classification. Pour ne pas perdre les informations supplémentaires (bien que marginales) nous avons créés un douzième groupe qui regroupe les communes non rattachées aux trois premiers axes de la classification.

Le comportement des communes étant apprécié à partir des appréciations des répondants, nous avons procédé à un test d'indépendance de Chi-Carré de Pearson afin de nous assurer de la fiabilité de l'appartenance des répondants aux communes. Le tableau ci-après présente le degré de dépendance des groupes de répondants vis-à-vis des groupes de communes.

Tableau n°2 : Test d'indépendance des groupes de communes et des groupes de répondants

| Summary Table: Observed minus Expected Frequencies (Fichier global.sta1 après ACM 210510) Marked cells have counts > 10 Pearson Chi-square: 195,265, df=66, p=,000000 | | | | | | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----------|
| Cluster11com2 | Clus7ind1 | Clus7ind2 | Clus7ind3 | Clus7ind4 | Clus7ind5 | Clus7ind6 | Clus7ind7 | Row |
| g10 | 0,47423 | -0,94845 | -0,63918 | 0,11340 | 1,01031 | -0,70103 | 0,69072 | -0,000000 |
| g5 | -6,13746 | -1,05842 | -2,40893 | 5,27148 | 0,72165 | 5,26117 | -1,64948 | -0,000000 |
| g9 | -1,30584 | 2,94502 | 2,61512 | -1,92096 | -0,14433 | -1,51890 | -0,67010 | -0,000000 |
| g7 | 1,11684 | -1,90034 | 5,69759 | 0,41924 | -2,11340 | -3,62199 | 0,40206 | 0,000000 |
| g6 | -3,37457 | 4,41581 | 4,91065 | -4,28522 | -3,78351 | -3,38832 | 5,50515 | 0,000000 |
| g11 | -0,79725 | 1,26117 | -1,17182 | 0,37457 | 1,18557 | -0,28522 | -0,56701 | 0,000000 |
| g8 | -2,10309 | 2,20619 | -2,55670 | 7,45361 | -0,95876 | -2,80412 | -1,23711 | -0,000000 |
| g4 | -0,37457 | 3,41581 | -3,08935 | 2,71478 | -2,78351 | 1,61168 | -1,49485 | 0,000000 |

| | | | | | | | | |
|----------|-----------------------|----------|-----------------------|----------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------|
| g0 | <u>5,63918</u> | -5,27835 | -4,94845 | -5,41237 | <u>6,14433</u> | <u>4,18557</u> | -0,32990 | 0,000000 |
| g3 | <u>1,45704</u> | -1,58076 | <u>2,93471</u> | -1,47766 | -0,64948 | -1,16838 | <u>0,48454</u> | -0,000000 |
| g2 | <u>0,69416</u> | -2,05498 | -0,38488 | -1,92096 | <u>0,85567</u> | <u>3,48110</u> | -0,67010 | -0,000000 |
| g1 | <u>4,71134</u> | -1,42268 | -0,95876 | -1,32990 | <u>0,51546</u> | -1,05155 | -0,46392 | 0,000000 |
| All Grps | -0,00000 | 0,00000 | -0,00000 | -0,00000 | 0,00000 | 0,00000 | -0,00000 | 0,000000 |

La comparaison des groupes d'individus avec les groupes de communes montre qu'il y a une dépendance entre les groupes d'individus et les groupes de communes. En effet, le test Chi-carré de Pearson montre que les deux groupes ne sont pas indépendants⁴. Le résultat global de ce test démontre un lien clair entre les groupes d'individus et les groupes de communes et donc que les répondants (individus) appartiennent bien aux communes.

2.2. Association des variables

L'Analyse Factorielle en Correspondance Multiple superposée des communes avec les différents groupes de variables montre des regroupements homogènes de communes en fonction de leur sensibilité aux différentes pressions. La figure de l'annexe n°2 qui a permis la classification des communes est encore utilisée ici. La distance d'agrégation demeure 0,5 comme dans la classification des communes. Nous limitons la projection sur les trois premiers axes qui traitent cinquante communes sur soixante dix soit un taux de 71%. Une pression aura une intensité forte si les deux indicateurs afférents à cette pression sont présents alors que si le groupe exprime la présence d'un seul indicateur, l'intensité de la pression sera qualifiée de faible. Les résultats issus de cette analyse sont présentés dans le tableau n°3 ci-dessous :

Il ressort de ce tableau de synthèse que le groupe 11 peut être disqualifié de l'analyse car les trois communes de ce groupe n'expriment aucune pression. Les groupes 1 et 10 présentent des informations assez marginales. Le groupe 4 présente des informations incomplètes et peu cohérentes à cause de l'association qu'il fait entre une culture organisationnelle axée sur la valeur contrôle et une structure organisationnelle décentralisée. Le groupe 8 par contre présente des informations complètes et cohérentes car toutes les composantes organisationnelles sont prises en compte et une association cohérente est faite entre elles. Les groupes 2, 3, 5, 6, 7 et 9 présentent des informations partielles mais cohérentes.

⁴ Les chiffres gras soulignés montrent la relation significative entre les deux groupes

Tableau n° 3 : Tableau de synthèse de l'analyse factorielle en correspondance multiple

| Cluster | Communes | Variables indépendantes | Variables dépendantes intermédiaires | Variables dépendantes |
|---------|---|--|---|---|
| 1 | commune 19 ; commune 16 ; commune 12 ; commune 25 ; commune 49 ; commune 53 commune 62 ; commune 30 | PE + PRf + PLI | C.O : Val. Contrôle | Finalité conformité |
| 2 | Commune 24 ; commune 26 ; commune 13 ; commune 60 ; commune 54 ; commune 64 ; commune 27 ; commune 47 ; commune 46 | PL + PFC + PPL + PDFf | H.O : Centralisée + C.O : Val. Contrôle | Finalité conformité Finalité politique |
| 3 | commune 35 ; commune 17 ; commune 67 ; commune 45 ; commune 70. | PFCf + PR + PPLf + PLIf | H.O : Décentralisée + C.O Flexibilité + PGRH Formalisée | Finalité conformité Finalité économique |
| 4 | commune 7 ; Commune 32 ; commune 34 ; commune 15 ; commune 11 ; commune 36 ; commune 41. | PEf + PLI + PRf + PPLf | C.O : Contrôle + H.O : Décentralisée | Finalité éthique |
| 5 | commune 9 ; commune 13 ; commune 31 ; commune 12 ; commune 23 ; commune 19 ; commune 29 ; commune 58 ; commune 56 ; commune 66 . | PR + PLIf + PEf + PFCf + PLf | C.O Flexibilité + H.O : Décentralisée + S.O : Offensive | Finalité conformité ; Finalité économique ; Finalité politique |
| 6 | commune 63 ; commune 30 ; commune 24 ; commune 57 ; commune 64 ; commune 69 ; commune 3 ; commune 61. | PLI + PR + PE | S.O: Défensive + C.O. Val. Contrôle + H.O : Centralisée | Finalité conformité |
| 7 | commune 43 ; commune 55 ; commune 45 ; commune 51 ; commune 24 ; commune 36 ; commune 16 ; commune 28 ; commune 29 | PLI + PFCf + PRf + PDF + PLf + PE | H.O : Centralisée + C.O : Val. Contrôle | Finalité conformité |
| 8 | commune 14 ; commune 70, commune 59 ; commune 52 | PFC + PLIf + PEf + PRf | C.O Val. Flexibilité + H.O : Décentralisée + S.O Offensive + PGRH Formalisée | Finalité conformité ; Finalité économique Finalité politique |
| 9 | Commune 27 ; commune 15 ; commune 63 | PPL + PDF + PFCf + PLIf + PEf | H.O : Centralisée + C.O Val. Contrôle + S.O : Défensive | Finalité conformité |
| 10 | Commune 9 ; commune 27 ; commune 26 | PLI + PPLf + PE + PR | H.O : Décentralisée | Finalité conformité Finalité économique |
| 11 | Commune 25 ; commune 39, commune 38 | Absence de pressions | S.O Offensive | Finalité conformité |

On peut alors synthétiser les principaux résultats comme suit :

Les communes associent les finalités économique et politique à une culture de groupe forte (valeur flexibilité) et seulement la finalité conformité à une culture de groupe faible (valeur contrôle). Les municipalités associent une stratégie organisationnelle défensive à seulement la finalité conformité et la stratégie organisationnelle offensive aux finalités économique et politique. Les municipalités associent majoritairement une structure organisationnelle décentralisée aux finalités économique et politique de contrôle de gestion et à une structure organisationnelle centralisée, elles associent la finalité conformité. Les communes béninoises associent une politique non formalisée de gestion des ressources humaines à la finalité conformité et la politique formalisée aux finalités économiques et politiques. A une pression légale et institutionnelle forte, les communes béninoises associent la finalité conformité alors que quand cette pression est faible, elles associent les finalités économique et politique. Une forte dépendance financière pousse les collectivités locales béninoises, à poursuivre la finalité conformité alors que quand elles éprouvent une faible dépendance financière, elles poursuivent les finalités économique et politique. Aucun des cinq groupes exprimant l'incertitude de l'environnement politique ne l'associe à une stratégie organisationnelle mais plutôt à une structure organisationnelle. Les collectivités locales béninoises associent une pression ethnique forte à une stratégie organisationnelle défensive et poursuivent la finalité conformité. Simultanément, plus la pression ethnique est faible, plus les municipalités adoptent une stratégie organisationnelle offensive et plus elles poursuivent les finalités économique et politique de contrôle de gestion. Seuls trois groupes sur huit associent une pression religieuse à une stratégie organisationnelle. Au niveau des trois, l'association est très mitigée. Seuls trois groupes expriment une pression de la localisation. Mais seul un groupe associe une pression de la localisation faible à une stratégie organisationnelle offensive et poursuit les finalités conformité et politique de contrôle de gestion. Les deux autres groupes n'associent aucune stratégie organisationnelle.

3. Discussion des résultats

Cette section vise essentiellement à discuter les principaux résultats mis en évidence dans cette étude empirique.

3.1. Les éléments institutionnels contingents de l'organisation interne et du design des systèmes de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises

Trois facteurs sont mis en examen à ce niveau. Précisément, notre cadre théorique conceptuel a retenu les pressions légales et institutionnelles, les pressions de la dépendance financière et les pressions politiques. L'analyse factorielle à laquelle nous avons procédé a mis en évidence d'une part l'influence des pressions légales et institutionnelles et celle de la dépendance financière sur le design du système de contrôle de gestion. En effet, les collectivités locales béninoises définissent leur système de contrôle en fonction de la perception qu'elles ont de l'intensité de ces pressions. Ainsi, face à des pressions fortes, elles mettent l'accent sur la recherche de la conformité et la légalité dans leurs actions et face à des pressions faibles, elles poursuivent la rationalité économique (finalité économique) et la satisfaction des citoyens (finalité politique). Ces résultats corroborent les travaux de Charpenter & Feroz (2001) qui identifient la dépendance financière comme une forte pression institutionnelle coercitive dans l'adoption de la GAAP par les municipalités américaines et les travaux de Abernethy & Chua (1996) qui concluent que l'environnement institutionnel conduit à des comportements isomorphiques coercitifs. Par contre ces résultats infirment les travaux de Lippi (2000) qui identifient au niveau des municipalités italiennes des comportements allomorphiques dans la mise en œuvre des éléments de contrôle de gestion face à une pression institutionnelle forte des autorités centrales. Le résultat des travaux de Ezzamel & al. (2007) est aussi en contradiction avec les résultats de la présente étude. De façon global ces résultats montrent, comme les travaux de Chang (2006), de Modell (2001) et de Lapsley & Pallot (2000) suite aux travaux précurseurs de DiMaggio & Powell (1983) et Meyer & Rowan (1997) l'influence de l'environnement institutionnel sur l'adoption et le design des reformes en contrôle de gestion.

D'autre part, l'étude a révélé que l'environnement politique a une influence sur la structure organisationnelle des collectivités locales béninoises. En effet, face à un environnement politique fortement incertain, les collectivités locales adoptent une structure organisationnelle centralisée et face à un environnement politique plus certain, elles adoptent une structure organisationnelle décentralisée. A une structure centralisée, les communes béninoises associent la finalité conformité de système de contrôle de gestion alors que les mairies qui ont une structure décentralisée poursuivent les finalités économique et politique de systèmes de contrôle de gestion. Ces résultats mettent en relief premièrement, l'influence de

l'environnement sur la structure organisationnelle de l'entreprise. En effet, ils contredisent la conclusion des travaux de Lawrence et Lorch (1989) selon laquelle une structure est d'autant plus souple et décentralisée que l'environnement est plus incertain. Nous pouvons déduire que l'incertitude de l'environnement politique amène les collectivités locales à recourir à une structure centralisée afin de maîtriser et contrôler les informations dans le but de réduire l'incertitude (Daft et Lengel, 1986 ; Galbraith, 1973 ; Atkinson & al., 2006). En deuxième lieu ces résultats contredisent aussi, les conclusions selon lesquelles plus l'environnement externe est incertain, plus le contrôle de gestion est orienté vers l'extérieur (Chenhall, 2003 ; ter Bogt, 2001,2003 ; Budding 1997,2004) et est plus flexible avec l'utilisation des indicateurs non financiers (Govindarajan, 1984 ; Ezzamel, 1990 ; Chenhall & Moris, 1986 ; Chong & Chong, 1987 ; Gul & Chia, 1994 ; Gordon & Narayaman, 1994).

3.2. Les facteurs socioculturels contingents de l'organisation interne et du design du système de contrôle des collectivités locales béninoises.

Quatre facteurs socioculturels sont examinés. Il s'agit d'analyser l'influence des pressions familiales et claniques, des pressions ethniques, des pressions religieuses et des pressions de la localisation. De ces quatre facteurs, seule l'analyse de la pression ethnique a montré des réponses prépondérantes. En effet, seule la pression ethnique a pu être associée à la stratégie organisationnelle confirmant ainsi Andrew (2007) qui affirmait que les groupes ethno-raciaux ont un impact sur l'activité des municipalités. Les résultats ont montré que pour se prémunir de la pression ethnique forte, les collectivités locales béninoises adoptent une stratégie organisationnelle défensive et face à une pression ethnique faible, elles adoptent une stratégie organisationnelle offensive. Ainsi, pour contrer la force de la pression ethnique, les collectivités locales préfèrent accepter les injonctions de l'autorité supérieure, fermer l'information aux citoyens. Elles préfèrent ne se conformer qu'aux dispositions légales au lieu de chercher à rationaliser les dépenses communales, ou chercher à donner satisfaction aux besoins de la population et de lui rendre compte⁵. Cette stratégie justifie le langage populaire qui dit « on ne les voit plus une fois qu'ils sont élus, ils ne rendent même jamais compte de leurs actions. On ne les revoit qu'à la veille d'une nouvelle élection ». Le taux de renouvellement assez élevé (environ 60%) du mandat des conseils communaux, malgré cette déception des populations traduit l'importance de la pression ethno-politique (Njoya, 2002).

⁵ Ici les dispositions réglementaires deviennent un élément de protection

Une autre analyse des résultats sur les déterminants socioculturels de l'organisation interne et des systèmes de contrôle de gestion des collectivités locales montre la primauté de la pression de l'ethnie sur celle de la famille. En effet, la famille (cellule plus restreinte que l'ethnie) présente moins de force d'influence politique pour être déterminante dans le fonctionnement des collectivités locales béninoises. Par ailleurs, l'influence de la pression religieuse est aussi moins perceptible sur le fonctionnement des collectivités locales béninoises à cause de la laïcité de l'Etat béninois⁶. Cette laïcité favorisant le brassage, le dialogue interreligieux et la tolérance religieuse interdit de ce fait qu'aucune collectivité publique ne doit se laisser guider par des considérations religieuses. La stratégie organisationnelle défensive adoptée par les collectivités locales béninoises face à une pression ethnique forte est une marque de respect de l'article 3 de la constitution béninoise du 11 décembre 1990 qui affirme qu'aucune fraction du Peuple, aucune communauté ne peut s'attirer l'exercice de la souveraineté nationale du Peuple et que la souveraineté nationale doit s'exercer conformément à la loi constitution.

3.3. Les facteurs organisationnels contingents du design du système de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises.

Quatre facteurs sont mis en examen ici. Il s'agit d'analyser si la culture organisationnelle, la stratégie organisationnelle, la structure organisationnelle et la politique de gestion des ressources humaines influencent le design des systèmes de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises. Les résultats de l'analyse factorielle ont montré que tous les quatre facteurs influencent le design des systèmes de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises. En effet, les municipalités béninoises qui adoptent une culture organisationnelle axée sur la valeur contrôle poursuivent la finalité conformité de contrôle de gestion alors que celles qui adoptent une culture organisationnelle basée sur la valeur flexibilité poursuivent les finalités économique et politique de contrôle de gestion. Ces résultats corroborent d'une part les travaux de Kelly & Riverback (2002) et ceux de Henri (2006) qui trouvent un lien significatif entre une culture organisationnelle axée sur la valeur flexibilité (style participatif de leadership, prise de décision consensuelle) et l'utilisation des indicateurs financiers et non financiers de mesures de performance (indicateurs des outils des finalités économiques et politiques). D'autre part ces résultats confirment les travaux de

⁶ L'article 2 de la loi n°90-32 du 11 décembre 1990 portant constitution de la République du Bénin régit avec force la laïcité de l'Etat béninois.

Budding (2004) et ceux de Chia & Koh (2007) qui ont prouvé que la coopération et l'engagement (qui sont des indicateurs de la culture organisationnelle axée sur la valeur flexibilité) encouragent l'innovation (logique de base de la rationalité économique et politique) dans les municipalités.

Les résultats ont aussi montré que les municipalités qui adoptent une stratégie organisationnelle défensive poursuivent la finalité conformité alors que celles qui adoptent une stratégie organisationnelle offensive donnent les finalités économique et politique à leurs systèmes de contrôle de gestion. Nos résultats sont ainsi en phase avec Hoque (2004) qui trouve une relation significative entre stratégie organisationnelle et l'utilisation des indicateurs non financiers d'évaluation de la performance organisationnelle et avec Ahrens & Chapman (2004) et Abernethy & Lillis (1995, 2000) qui ont montré l'importance accentuée des indicateurs non financiers dans l'adoption des stratégies organisationnelles de flexibilité (stratégie organisationnelle offensive). Mais par contre nos résultats diffèrent légèrement de ceux de Naranjo-Gil & Hartmann (2006) qui bien que trouvant une relation positive significative entre caractéristiques de systèmes de contrôle de gestion et stratégie organisationnelle, lient la stratégie de réduction des coûts (logique économique et en même temps prudentielle) à l'utilisation coercitive de système de contrôle de gestion (logique de la finalité conformité).

L'analyse de l'impact de la structure organisationnelle sur le système de contrôle de gestion a montré aussi des résultats concluants. En effet, les résultats affirment que les municipalités qui ont une structure organisationnelle décentralisée poursuivent les finalités économique et politique de contrôle de gestion alors que celles qui adoptent une structure centralisée poursuivent la finalité conformité de contrôle de gestion. Ces résultats corroborent la prédiction de Chenhall (2003) qui affirme que la structure organisationnelle influence le système de contrôle de gestion et les travaux de Yamamoto (1999) qui montre que le manque d'autonomie des structures et des cadres est à la base de l'inefficacité des systèmes de contrôle de gestion des municipalités. Ces résultats confirment aussi Merchant (1981), Gordon & Narayanan (1984), Foster & Swenson (1997), Shield (1995) qui trouvent que les structures organisationnelles basées sur des équipes et les grandes organisations décentralisées et diversifiées utilisent plus des mesures de performances diversifiées et un management participatif alors que les structures organisationnelles mécaniques préfèrent un système de contrôle de gestion orienté vers l'analyse des activités et des coûts.

L'analyse de l'influence de la politique de gestion des ressources humaines a montré que les municipalités qui adoptent une politique de gestion des ressources humaines formalisée privilégient les finalités économique et politique de contrôle de gestion alors que celles qui adoptent une politique non formalisée privilégient la finalité conformité de contrôle de gestion. Même si les résultats montrent que très peu de communes béninoises ont formalisé leur politique de gestion des ressources humaines, on constate que les collectivités locales béninoises différencient fondamentalement la formalisation de la politique de gestion des ressources humaines, des dispositions légales relatives à la décentralisation. Ces résultats sont en phase avec les prédictions de la littérature. Les finalités économique et politique peuvent être considérées comme des formes de contrôle des résultats (Merchant & Van der Stede, 2007). En effet, les autorités élues poursuivent prioritairement une rationalité politique car elles ont besoin de résultats politiques pour se faire réélire ou sauvegarder leur notoriété alors que les managers poursuivent prioritairement une rationalité économique car ils ont besoin de résultats économiques pour leur légitimité (ter Bogt, 2008 ; 2001 ; 2003). Ce sont autant d'objectifs dont la réalisation conditionne la réélection des uns et la légitimité des autres. Les exigences de tels objectifs (contrôle des résultats) sont entre autres, l'autonomisation et l'habilitation des acteurs. Une contrainte fondamentale de ceci est la gestion prévisionnelle des compétences, la diversification et l'institutionnalisation de la formation, l'évaluation des performances (atteinte de la rationalité économique ou la rationalité politique) et une politique d'incitation basée sur la performance (réélection des élus locaux ou légitimation des managers et cadres). Par ailleurs le contrôle de conformité s'apparente au contrôle des actions de Merchant & Van der Stede (2007) qui exige moins la compétence, la formation et l'évaluation des résultats mais plus le respect strict des tests et dispositions réglementaires. Donc l'association entre le contrôle de conformité et la politique informelle de gestion des ressources humaines est aussi en phase avec la littérature existante.

En fonction des différents résultats nous pouvons concevoir comme ci-après la matrice contextuelle des facteurs contingents des systèmes de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises.

Tableau n° 4: Matrice contextuel des facteurs contingents des SCGs des collectivités locales béninoises

| Déterminants | Déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises | | | | | | |
|--------------|--|---|--------------------------|---------------------------------------|--|---|------------------------------|
| Finalités | Déterminants institutionnels et socioculturels | | | Déterminants organisationnels | | | |
| Conformité | Pression légale et institutionnelles forte | Pression de la dépendance financière forte | Pression ethnique forte | Stratégie organisationnelle défensive | Culture organisationnelle valeur Contrôle | Structure organisationnelle centralisée | Politique GRH non formalisée |
| Economique | Pression légale et institutionnelle faible | Pression de la dépendance financière faible | Pression ethnique faible | Stratégie organisationnelle offensive | Culture organisationnelle Valeur flexibilité | Structure organisationnelle décentralisée | Politique GRH formalisée |
| Politique | | | | | | | |

Conclusion

L'objectif de cette communication est d'identifier les facteurs organisationnels et extra-organisationnels qui influencent l'organisation interne et le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises. Pour ce faire nous avons procédé à une suite d'analyses.

A son terme, la présente étude montre qu'il y a une forte relation entre les caractéristiques intrinsèques (facteurs organisationnels) des collectivités locales que sont : la culture organisationnelle, la stratégie organisationnelle, la structure organisationnelle et la politique de gestion des ressources et le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises. Ces résultats confirment ainsi (Chenhall, 2003 ; Henri, 2006) sur les facteurs contingents du système de contrôle des entreprises en générale et Covalski & al. (1993, 1996) sur les facteurs contingents du système de contrôle de gestion des collectivités locales en particulier. Ainsi, l'analyse factorielle en correspondance multiple a montré une association forte entre une culture organisationnelle axée sur la valeur flexibilité, une stratégie organisationnelle offensive, une structure organisationnelle décentralisée et une politique de gestion des ressources humaines formalisée et les finalités économique et politique de contrôle de gestion. Par contre, une culture organisationnelle axée sur la valeur contrôle, une stratégie organisationnelle défensive, une structure organisationnelle centralisée et une politique de gestion des ressources humaines non formalisée sont fortement associées à la finalité conformité de contrôle de gestion.

De plus la prise en compte des facteurs institutionnels et socioculturels montre que les facteurs organisationnels ne sont pas les seuls à influencer le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales. En effet, les résultats ont montré d'une part que les facteurs institutionnels tels que la pression légale et institutionnel et la pression de la dépendance financière ont un impact à la fois sur l'organisation interne et sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises (confirmant aussi Covalski & al., 1993 ; 1996). Par contre l'étude a montré que l'influence de la pression politique est mitigée. Ainsi, bien que l'analyse factorielle en correspondance multiple ait montré une association assez significative entre pression politique et l'organisation interne des collectivités locales béninoises, son impact sur le design des systèmes de contrôle de gestion n'est pas perceptible. D'autre part sur les trois variables socioculturelles testées, seule la pression ethnique a une influence significative sur l'organisation interne et sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises. L'influence de la pression familiale et clanique et celle de la pression religieuse ne sont pas très perceptibles prises isolément. Par contre l'association entre les deux a une influence significative sur l'organisation interne et sur le design des systèmes de contrôle de gestion. L'analyse de la pression de la localisation n'a montré aucun résultat significatif.

Un mérite principal de la présente communication est qu'elle a enrichi la littérature par rapport aux différents facteurs qui influencent d'une part l'organisation interne des collectivités locales et d'autre part le design des systèmes de contrôle de gestion dans ces organisations. Mais cet apport ne doit pas faire occulter les principales limites de cette étude. En effet, nous avons identifié trois limites qui peuvent diminuer la portée scientifique des résultats de cette recherche. Premièrement, l'étude s'est basée sur l'évaluation de la perception des acteurs des collectivités locales pour affirmer le comportement de celles-ci. Malgré la qualité des tests effectués, les résultats ne sont pas exempts de biais. Deuxièmement, nous avons utilisé fondamentalement les trois premiers axes de l'analyse factorielle en correspondance multiple pour faire les associations. Il est dès lors évident d'une part que des informations soient délaissées et du coup des explications supplémentaires utiles peuvent manquer à la maîtrise de la question. D'autre part l'association par l'analyse factorielle présente aussi des limites. Troisièmement le nombre important de variables utilisées ne facilite pas la mesure de l'influence réelle spécifique de chaque variable. C'est pourquoi des études ultérieures seront d'un grand apport à la recherche scientifique dans la compréhension de l'impact spécifique de chaque facteur étudié dans la présente étude sur

l'organisation interne et le design du système de contrôle de gestion des collectivités locales. Aussi, il serait utile d'analyser l'impact du contrôle de gestion, puisqu'il est mobilisateur de sens, sur les facteurs socioculturels.

BIBLIOGRAPHIE

- Abernethy, A. M., Chua, W. F. (1996). A field study of control system 'redesign'. The impact of institutional process on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* (13): 569-606.
- Abernethy, M. A., Lillis, A. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society* 20 (4): 241-258.
- Ahrens T. & Chapman C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency : A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary accounting research* 21 (2): 271-301.
- Andrew, C. (2007). La gestion de la complexité urbaine : le rôle et l'influence des groupes en quête d'équité dans les grandes villes canadiennes. *Télescope*, Printemps : 60-67.
- Atkinson A. A., Waterhouse H. J., Wells R. B. (1997). A stakeholder Approach to strategic performance measurement. *Sloan Management Review*, Spring 1997 pp. 25-37.
- Benzecri, J. P. (1973). L'analyse des données : T.2, l'analyse des correspondances. Paris : Dunod.
- Bouroche, J-M. & Saporta, G. (2005). L'analyse des données. 9ème Edition, Que sais-je?, Paris : Presses Universitaires de France.
- Budding, G. T. (2004). Accountability, environmental uncertainty and government performance: Evidence from Dutch municipalities. *Management Accounting Research* 15: 285-304.
- Chan, L. C. (2006). Managerial response to externally imposed performance measurement in the NHS: An institutional theory perspective. *Financial Accountability and Management* 22 (1): 63-81.
- Charpenter, L. V., Feroz, H. E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analyse of four US State governments decisions to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting organization and Society* 26: 565-596.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28: 127-168.
- Chenhall, R.H., Morris, D. (1986). The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review* 61: 16 –35.
- Chia M. Y., Koh C. H. (2007). Organizational culture and the adoption of management accounting practices in the public sector: a Singapore study. *Financial Accountability and Management* 23 (2): 189-213.

Covaleski, M., Dirsmith M., Michelman, J. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health care organizations. *Accounting, Organizational and Society* 18 (1): 65-80.

Covaleski, M., Dirsmith, M., Samuels, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research* 8: 1-35.

Crutzen N. (2009). Essays on the prevention of small business failure: Taxonomy and validation of five explanatory business failure patterns (EBFPs). Doctorat en sciences économiques et de gestion (option gestion), Liège : Université de Liège.

DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The iron cage re-visited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48: 147-160.

Escofier B. & Pagès J. (2008). Analyses factorielles simples et multiples : Objectifs, méthodes et interprétation. 4^{ème} Edition, Paris : Dunod.

Ezzamel M., Robson K., Stapleton P. & Mclean C. (2007). Discourse and institutional change: “Giving accounts and accountability”. *Management Accounting Research*, Vol. 18 pp. 150-171.

Galbraith, J. R. (1973). Designing complex organizations. Reading MA: Addison-Wesley.

Gordon, L.A., Narayamann, V.K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 9 (1): 33-47.

Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal* 31 (4): 828-53.

Greenacre, M. J. (1984). Theory and applications of correspondence analysis. New York: Academic Press.

Gul F. A. & Chia Y. M. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society* 19 (4/5): 413-426.

Henri, J. F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society* 31 : 77-103.

Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* 20 (1/2): 93-109.

Hoques, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. *International Business Review* 13: 485-502.

Kelly, M. J., Riverbark, (2002). Reconciling the research: Municipal finance officers. *Public administration Quarterly* Summer.

Lapsley, I., Pallot, J. (2001). Accounting management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research* 11: 213-229.

- Lawrence P. R. & Lorsch J. W. (1973). Adapter les structures de l'entreprise: intégration ou différenciation. Traduit de l'américain par J. Ledru. Paris : les Edition d'Organisation.
- Lebart, L., Morineau, A. & Warwick, K. M. (1984). Multivariate descriptive statistical analysis: Correspondence analysis and related techniques for large matrices. New-York, Wiley.
- Lebart, L., Morineau A., & Tabard, N. (1977). Techniques de la description statistique. Paris : Dunod.
- Lippi, A. (2000). One theory, many practices. Institutional allomorphism in the managerialist reorganization of Italian local governments. *Scandinavian Journal of Management* 16: 455-477.
- Merchant, K., Van Der Stede, W. (2007). *Management Control Systems: Performance, Measurement, Evaluation and Incentives*. Prentice Hall, UK.
- Merchant, K. (1981). The design of the corporate budgeting system. Influence on managerial behaviour and performance. *The Accounting Review* 56: 813-829.
- Meyer, J. W., Rowan B. (1977). Institutional organizations: formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 80: 340-363.
- Naranjo-Gil, D., Hartmann F. (2006). How top management teams use management accounting systems to implement strategy. *Journal of Management Accounting Research* Eighteen: 21-53.
- Njoya, J. (2002). Démocratisation, divergences ethniques et politisation de la pluralité au Cameroun. *Revue Canadienne des Etudes Africaines* 36 (2) : 239-280.
- Nunnally J.C. (1967). Psychometric theory, McGraw-Hill, New York.
- Pupion G. & Pupion P.C. (1998). Tests non paramétriques: Avec applications à l'économie et à la gestion. Paris : Economica.
- Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research* 7: 148-166.
- Statsoft (1995a). Statistica for Window (Volume I): General conventions and statistics I, 2nd Edition, United states: Statsoft Inc.
- Statsoft (1995b). Statistica for Window (Volume III): General conventions and statistics II, 2nd Edition, United states: Statsoft Inc.
- ter Bogt, H. J. (2001). Politicians and output oriented performance evaluation in municipalities. *European Accounting Research* 10 (3): 621-643.
- ter Bogt, H. J. (2003). Performance evaluation style in governmental organizations: How do professional managers facilitate politicians' work?. *Management, Accounting Research* 14 (4): 311-332.
- ter Bogt, H. J. (2008). Recent and future management change in local government: Continuing focus on rationality and efficiency?. *Financial Accountability and Management* 24 (1): 31-57.
- Thietart, R. A. (2003). Méthodes de recherche en management. Paris : Dunod.
- Togodo, A. A., Van Caillie, D. (2009). Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités locales: Etat de la littérature. 30ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg (France) Mai.

Togodo, A. A., Van Caillie, D. & Pichault D. (2010). Le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales au Bénin : Une approche contingente. 30^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de comptabilité, Nice (France) Mai.

Tryon, R. C. (1939). Cluster analysis. MI: Edwards Brothers, Ann Arbor.

Yamamoto, K. (1999). Accounting system reform in Japanese local governments. Financial Accountability & Management 15 (3&4): 291-307.

Annexe n° 2: Classification des variables après analyse en composantes multiples de chaque composante

| Facteurs | Composantes | Items | Libellés |
|----------------------------------|--|-------|--|
| Finalités de contrôle de gestion | Finalité Ethique (FI) | I30H | Importance du contrôle de régularité et de conformité |
| | | I30P | Conformité aux exigences du gouvernement central et des institutions |
| | Finalité Economique (FII) | I29D | Utilisation indice de collecte des taxes et impôts |
| | | I29H | Utilisation indice de coût des services et produits offerts |
| | Finalité Politique (FIII) | I29E | Indice de qualité de service ; qualité de service par unité de coût |
| | | I29K | Indice de satisfaction des citoyens ; taux d'évolution des plaintes |
| Facteurs organisationnels | Stratégie Organisationnelle (SO) | I36 | Accessibilité des citoyens à l'information |
| | | I38 | Rejet des injonctions des autorités de tutelle |
| | Culture Organisationnelle (CO) | I42 | Nature du contrôle |
| | | I44 | Degré de responsabilisation |
| | Structure Organisationnelle (HO) | I48 | Degré d'autonomie des responsables |
| | | I49 | Niveau de séparation responsabilités politiques et managériales |
| | Gestion des RH (PGRH) | I71 | Nature de la politique de gestion des RH |
| | Pressions Légales et Institutionnelles (PLI) | I50 | Nature des relations entre mairie et institutions par rapport à l'application des lois |
| | | I51 | Perception de la nature encombrante ou nombreuse des institutions de contrôle |

| | | | |
|--|---|-----|---|
| | Pressions de la Politique Locale (PPL) | I52 | Nature des relations (conflictuelle) entre élus locaux des différents partis |
| | | I54 | Perception de la volonté du gouvernement central de transférer les compétences |
| | Pressions de la Dépendance Financière (PDF) | I57 | Perception de l'impact de la dépendance financière sur l'autonomie des mairies |
| | | I58 | Importance des ressources propres par rapport aux besoins des mairies |
| | Pressions Familiales et Claniques (PFC) | I60 | Niveau de sacrifice au profit de la famille |
| | | I61 | Niveau de solidarité familiale au niveau de la mairie |
| | Pressions Ethniques (PE) | I64 | Importance de l'ethnie dans le soutien populaire |
| | | I65 | Importance de l'ethnie dans le fonctionnement de la mairie |
| | Pressions Religieuses (PR) | I66 | Importance de la religion dans l'entente (confiance) sur le lieu de travail |
| | | I67 | Importance de la religion sur le fonctionnement de la mairie |
| | Pressions de la Localisation (PL) | I69 | Impact de l'exploitation des ressources naturelles sur l'entente entre population et conseil communal |
| | | I70 | Impact des flux migratoires sur l'efficacité des actions de la municipalité |

Annexe n°2 : Nuages de point de l'analyse factorielle en correspondance multiple

